

УДК 657:338

ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ЇХ АДАПТАЦІЯ ДО СУЧАСНИХ УМОВ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Хомедюк В.О.
Боровик О.М.

В статті досліджено основні питання теорії та методики обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції в сучасних умовах господарювання. Особливу увагу приділено витратам на виробництво, які є одним із центральних об'єктів обліку підприємств та потребують постійного контролю з боку управлінського персоналу. Наведено основні підходи щодо оптимального вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сучасних умовах діяльності та їх залежність від запитів управлінського персоналу самого підприємства.

Ключові слова: витрати, об'єкт витрат, методи обліку витрат, собівартість продукції, виробнича собівартість, калькулювання собівартості продукції.

ВСТУП

В ринкових умовах головною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, забезпечення якої має надати чітко налагоджена інформаційна облікова система, до якої в свою чергу висуваються нові вимоги та завдання. Діючі системи обліку, що застосовуються вітчизняними підприємствами, практично не забезпечують потреб управління. Однією з основних проблем управління, що пов'язана з сучасним станом обліку, є недостатність оперативності надходження інформації про витрати. Витрати на виробництво є одним із центральних об'єктів обліку підприємства, оскільки потребують постійного контролю з боку управлінського персоналу.

Запровадження нових національних стандартів бухгалтерського обліку, та внесення змін до існуючих, не завжди відповідає новим вимогам виробництва. Зокрема після введення у 2007 році П(с)БО 30 "Біологічні активи", та "Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів" на підприємстві змінено підходи до оцінювання основних об'єктів обліку. [1, 2] Відтепер перевага надається оцінці за справедливою вартістю, а не за плановою (нормативною) собівартістю. Відповідно потребують удосконалення питання методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Правильний вибір методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, дає змогу правильно організувати облік процесу виробництва біологічних активів, розмежувати центри витрат, підвищить оперативність інформації, посилить можливість управління та контролю за витратами.

Питанням теорії й методології обліку витрат на виробництво присвятили роботи багатьох вчених, таких як: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, Л. В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, та інші; зарубіжні дослідники: К. Друрі, Р. Ентоні, В.Ф. Палій, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та інші.

Водночас слід зазначити, що в економічній літературі методи обліку витрат, як правило, наводяться в цілому по промисловості без врахування технологічних та організаційних галузевих особливостей, сучасних вимог до облікових систем.

Метою дослідження виступає аналіз основних підходів щодо методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, що визначені у спеціальній літературі, їх узагальнення та відбір найбільш придатних для використання підприємствами в сучасних умовах господарювання.

1 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

В сучасних умовах діяльність підприємства значно ускладнилась, що пов'язано з посиленням конкуренції, нестабільності зовнішнього середовища, зростаючою інфляцією, що потребує ефективного управління підприємством. У зв'язку з цим у обліковій системі все більше значення надається поділу інформації на фінансову та управлінську.

Витрати виробництва є одним з основних об'єктів як у фінансовому, так і управлінському обліку. Порядок збору, реєстрації, обробки інформації, відображення в обліку та звітності, можливість прогнозування, аналізу та управління витратами залежить від адекватного для підприємства відповідної галузі методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Згідно П(с)БО 16 під об'єктом витрат вважається продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [3]. Вибір об'єктів обліку виробничих витрат залежить від таких факторів як: особливості технології і організації виробництва, характеру продукції, що виготовляється, вимог оперативного управління виробництвом.

Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства [4].

Облік витрат складається з ряду робіт, які виконуються в два етапи рис.1.

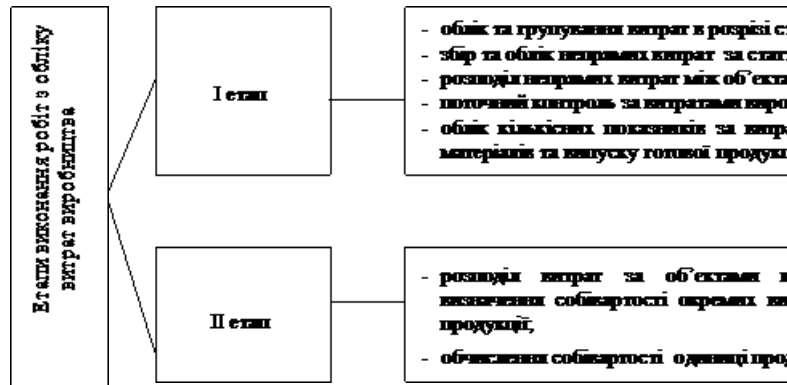


Рис.1. Етапи виконання робіт з обліку витрат виробництва.

Під собівартістю продукції (робіт, послуг) слід вважати витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг. У нормативних документах з обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, а також економічній літературі не чітко наводиться поняття методів обліку витрат і калькулювання, між тим існує загальний підхід до трактування даних понять. Він полягає в побудові управлінського обліку витрат на виробництво, у виборі принципів класифікації - витрат, номенклатури об'єктів обліку витрат, методів розподілу на собівартість незавершеної, готової, реалізованої продукції і погашення витрат шляхом їх прямого віднесення на фінансовий результат.

Згідно П(с)БО 16 під витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].

2 МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Вченими-економістами детально досліджено питання визначення об'єктів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. В даних дослідженнях дискусійними є ряд моментів, що стосуються взаємозв'язку об'єктів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, деталізації окремих об'єктів обліку та калькулювання. Поняття методу обліку витрат в економічній літературі, як правило розглядається у взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції. На нашу думку, чітке розмежування обліку витрат та калькулювання собівартості продукції наведено проф. Палієм В. Ф.: „... Взаємозалежність та взаємообумовленість обліку витрат та калькулювання ще не дає підстав розглядати їх як однорідний, єдиний об'єкт, що підлягає вивченню однаковими методами. Витрати на виробництво спочатку виступають як виробничі споживання та повинні бути вивчені відповідними їх природі, адекватними методами. Тільки отримавши з виробництва готовий продукт, створений в результаті виробничого процесу, ми можемо

вивчати величину витрат на його виробництво, тобто собівартість продукту...” [5, с.75]. Виходячи з цього ми вважаємо, що облік витрат на виробництво забезпечує отримання детальної, достовірної та оперативної інформації з широким діапазоном аналітичних об'єктів обліку, що є необхідним для прийняття управлінських рішень в сучасних складних умовах господарювання підприємства. Калькулювання продукції є вужчим поняттям, як з точки зору оперативності, так із точки зору деталізації. Відокремлення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, з врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, на нашу думку, має суттєве значення, оскільки вони вирішують різні завдання системи управління.

За вимогами П(с)БО 16 „Витрати” підприємства калькулюють виробничу собівартість продукції та визначають собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати [3].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає:

- виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати [3].

Під методом обліку виробничих витрат та калькулювання розуміють „...єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, опрацювання та контролю цих витрат, визначення собівартості виробів та послуг ...” [6, с.30]. Удосконалення методики обліку витрат на виробництво в сучасних умовах господарювання повинно передувати визначенню концептуальних підходів щодо методів вивчення витрат на виробництво, які наведені в економічній літературі, визначення методів обліку витрат з врахуванням галузевих особливостей.

Окремі вітчизняні науковці [7, с.85, 8, с.93] враховуючи встановлену практику обліку витрат розрізняють наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (рис 2.).

Дані методи орієнтовані на облік повних витрат. Традиційна точка зору полягає в тому, що справедливую частку накладних витрат слід додавати до вартості вироблених одиниць продукції. Теоретичне обґрунтування калькулювання собівартості з повним поглинанням витрат полягає в тому, що усі виробничі накладні витрати понесені у ході виробництва обсягу продукції і, отже, кожна одиниця продукції одержує певну вигоду від цих витрат. Таким чином, кожна одиниця випущеного продукту має включати накладні витрати. Метод повних витрат можливий за двома варіантами:

- ненормативним, тобто накопичення витрат за фактичними витратами;
- нормативним, тобто накопичення витрат за нормами, змінами та відхиленнями від норм.

При калькулюванні собівартості продукції за повнимивитратами необхідне включення усіх виробничих витрат без їх поділу на постійні та змінні. Натомість при калькулюванні неповної собівартості до нею включають лише змінні витрати. Інші витрати, такі як адміністративні, збутові тощо, мають покриватися за рахунок валового прибутку. Такий підхід до обчислення собівартості змінює традиційні підходи до калькулювання продукції спонукає до вивчення зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Беручи до уваги визначення обліку витрат, яке наведено вище, використання методів калькулювання собівартості продукції для надання управлінської інформації є складовою обліку витрат. Системи калькулювання, що їх використовує підприємство, повинні надавати інформацію для різноманітних цілей у широкому колі контрагентів.

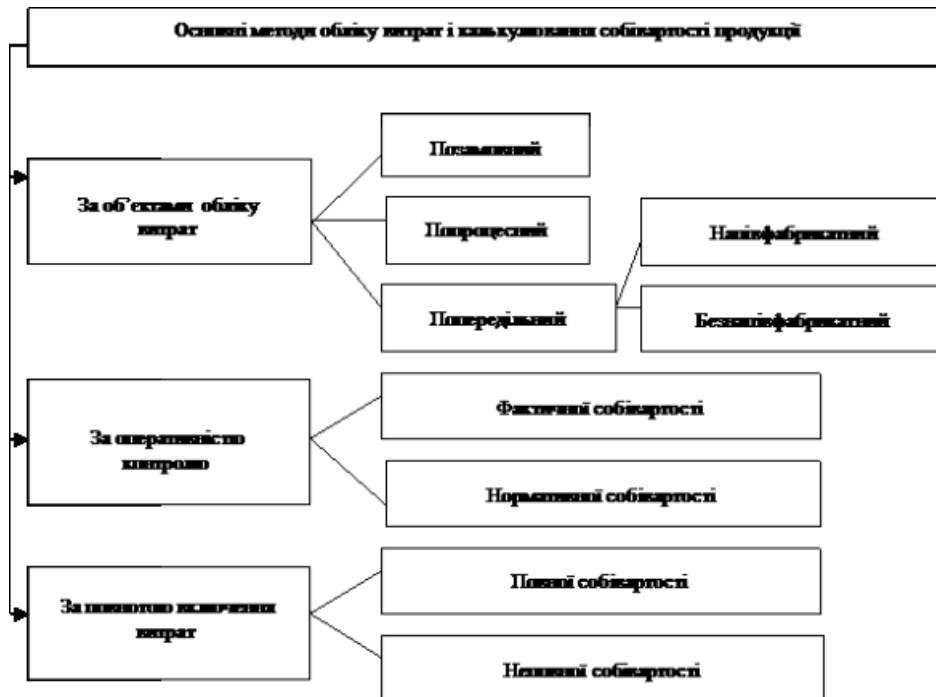


Рис. 2. Класифікація основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

ВИСНОВКИ

В процесі діяльності підприємства виникає об'єктивна потреба у вивченні методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості продукції, як різних понять за сферами охоплення, задачами і методами, але у їх тісному взаємозв'язку. При організації обліку витрат на виробництво в сучасних умовах доцільно, враховуючи галузеві особливості, застосовувати наступні методи:

1. Позамовний метод обліку витрат на виробництво - на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при виконанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Використання цього методу передбачає, що всі виробничі витрати збираються в розрізі окремого замовлення, яке є унікальним виробом (роботою, послугою), що виготовляється із додержанням конкретних вимог замовника.

При використанні позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості всі прямі виробничі витрати відносять на конкретне замовлення на підставі первинних документів. Загальновиробничі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями. Собівартість одного замовлення визначається як сума всіх витрат, зібраних в картці обліку витрат по конкретному замовленню від моменту її відкриття до моменту завершення робіт.

2. Попередільний метод обліку витрат на виробництво - у серійних виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Для обчислення собівартості продукції при попередільному методі вартість всіх виробничих витрат (прямих та непрямих), які були здійснені на підприємстві протягом одного звітного періоду, ділиться на загальну кількість зразків готової продукції, виготовлених протягом цього звітного періоду.

3. Попроцесний метод обліку витрат на виробництво - у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або напівфабрикатів, залишків незавершеного виробництва. Собівартість одиниці продукції визначається діленням усіх виробничих витрат на кількість готової продукції.

4. Комбінований метод обліку витрат на виробництво - на підприємствах, де готова продукція має багато загальних та індивідуальних характеристик та є серійною. При цьому облік витрат на виробництво будь-яких окремих ідентичних деталей можна вести, використовуючи позамовний метод, а облік витрат на технологічній лінії (збирання або конвеєр), де із сировини одержується готовий продукт – попередільний. Даний метод є виразом гнучкого калькулювання (за аналогією з системою гнучкого бюджетування в управлінському обліку) та дозволяє більш чітко враховувати організаційно-технологічні особливості підприємства.

Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, що використовуються на виробництві і залежить від запитів управлінського персоналу самого підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. П(с)БО 30 “Біологічні активи” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів затверджено наказом Міністерства фінансів України 29.12.2006 № 1315.
3. П(с)БО 16 “Витрати” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 1999 р. № 318.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств затверджені наказом Мінагрополітики України № 132 від 18.05.2001р.
5. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 228 с.
6. Калькуляция себестоимости в промышленности : Учебник /Под ред. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.
7. Нападowska Л.В. Управлінський облік. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 355 с.
8. Корещий М.Х., Дачій Н.В., Пельтек Л.В. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.

[Хомедюк Віталій Олександрович](#), старший викладач; [Боровик Олександр Миколайович](#), асистент, кафедра обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування